

影响持续经营审计判断质量的因素分析

西安交通大学管理学院 张晓岚(博士生导师) 宋贵芳 张超 张文杰

【摘要】 本文搜集整理了国外有关持续经营审计判断质量影响因素的研究文献,对影响持续经营审计判断质量的主体因素、客体因素和外部因素进行了分析与总结,以期提高我国持续经营审计判断的质量,并对这一领域的理论研究有所启示。

【关键词】 持续经营审计 判断 质量 影响因素

持续经营审计判断质量是指审计师进行持续经营审计判断的过程和最终做出的判断结果与一定标准的相符程度。对客户持续经营能力进行判断并最终出具审计报告是一个复杂的过程,审计判断的质量会受到各方面因素的影响。

一、会计师事务所方面的影响因素

1.复核制度。会计师事务所的复核制度是群体决策的应用形式之一,合理的复核程序和方式能提高持续经营审计判断的质量。Libby 和 Trotman(1993)认为,高级审计师的持续经营审计判断是由上级审计师来复核的,当上级审计师获得了所有原始的证据时,在复核过程中,会消除高级审计师在初始判断过程中的一些偏误。Asare(1992)在研究审计证据后续处理中产生时近效应时发现,在持续经营审计过程中,

为会计师事务所管理层,应该平衡二者的关系,共同把会计师事务所推向前进。**②眼前利益与长远利益的关系。**应该注重长远发展,不要为眼前得失而给会计师事务所长远的发展留下风险隐患。**③占领市场与品牌塑造的关系。**会计师事务所占领市场是十分必要的,但更要以品牌为重,如果面对的市场不利于品牌塑造甚至将有损品牌,就应该放弃。**④积累与分配的关系。**在积累与分配上找到一个平衡点,既搞好员工福利待遇,又提高会计师事务所抗风险的能力,增强会计师事务所的经济实力。**⑤质量与成本的关系。**尤其是在目前的经济状况下,会计师事务所按标准收费十分困难,经常会在一些项目上出现亏损,有的会计师事务所便开始“偷工减料”,这种做法是极不可取的。过分地注重成本而忽视质量,虽然能在某一个项目上赚钱,但却可能在将来付出更大的代价。

2.从队伍建设层面规避。对注册会计师而言,“德”主要是指好的人品、道德,以及对会计师事务所的高度认同和忠诚,“才”主要是指专业技术水平。会计师事务所在队伍建设上,一方面要加强专业技能的培训,另一方面要加强思想政治教育,搞好文化建设,不间断地灌输职业道德和会计师事务所的文化理念,造就一支能打硬仗、愿打硬仗的队伍。

3.从约束机制层面规避。这里说的约束机制主要是利益约束机制。一个人的工作与其利益及前途挂上了钩,他的责任心和风险意识就会加强。合伙制是一种较好的利益约束机制

审计师会受到客户提供管理计划信息先后顺序的影响。因此,为了减少此类偏误,复核审计师应该采用与受核者不同的顺序来复核审计证据。

2.审计判断模型及辅助工具的应用。实证研究发现,会计师事务所开发和应用的审计判断模型及辅助工具,如破产预测模型、审计判断专家系统和知识管理模型等,能够帮助审计师提高持续经营审计判断的质量。Kow 和 Killough(1990)认为,破产预测模型明确了持续经营审计判断所应考虑财务指标,提供了评价公司持续经营状况的客观信息,是重要且具有说服力的分析工具。Lenard 等(2001)在他们的研究中提到,五大会计师事务所的合伙人共同开发了支持持续经营审计判断决策的专家系统,并将其与破产预测模型一起组成一

(也可以说是一种运作体制),是注册会计师行业的发展方向,合伙制可以让每一个执业者真正地成为风险主体,真正地珍惜自己的执业资格。

4.从实施层面规避。**①业务承接。**提倡在会计师事务所开展整合营销或全员营销,即全体员工都应走向市场承接业务,但所有业务的承接,都应该由出资人把关。**②审计实施。**要严格按照三级复核来做,层层把关,层层落实责任。**③报告签发。**报告签发权一定要集中在会计师事务所出资人手中。程序一定要完善,包括起草、打印、加盖公章等。

5.从技术层面规避。**①严格按照执业准则开展工作。**不能把按照准则执业仅仅理解为工作底稿的完备。注册会计师的价值在于发挥自己的专业技术优势,对会计信息做出公正的鉴定。**②重视符合性测试工作。**要仔细调查企业背景 and 经营状况,了解企业内部控制制度的建立及运作情况。**③建立和使用会计师事务所自身的“风险库”。**风险库包括基本审计风险点和审计案例。基本审计风险点就是会计中容易出现舞弊而导致注册会计师风险增加的地方,可以在实践中不断积累和总结,以便审计时重点关注。**④在出具报告之前开好内部会审会议,**项目经理、审计实施人员和质量监控人员应共同参加,对审计中涉及的重要方面一一会审。

主要参考文献

- ①李丁,赵志恒.风险导向型审计的特征.商业时代,2006;4
- ②文学.风险导向型内部控制研究.集团经济研究,2006;4

个综合性的系统。该系统包含了定性与定量信息,因此与其他专家系统和统计模型相比,它能更好地提高审计师持续经营审计判断的准确性。Wright 和 Todd (2004)在他们的研究中提出建立包括客户持续经营能力、固有风险、控制风险及计划的审计风险水平的计算模型,审计师可以运用该模型做出在某种条件下的最优判断。

3.规模。会计师事务所的规模越大,抵抗风险的能力就越强,越容易抵消来自客户的压力和经济利益的影响,从而使审计师在持续经营审计中保持良好的独立性,提高判断质量。DeAngelo (1981)认为,只有大型的会计师事务所才能在经济上承受得起由于丧失客户而造成的损失,并且这些会计师事务所似乎更注重自身的名誉。因此,这些会计师事务所的审计师更倾向于出具非标准持续经营审计报告,而忽略潜在的经济损失。Mutchler (1997)也持有相类似的观点,并且其研究还验证了样本会计师事务所的审计师在做出判断时,不会轻易受到结构偏误的影响。

二、被审计单位方面的影响因素

1.审计委员会制度。被审计单位健全的内部审计制度会减小外部审计师实施持续经营审计判断的难度,降低审计风险,有利于外部审计师做出正确的持续经营审计判断。国外学者一般将建立独立的审计委员会作为健全内部审计制度的一种方式。持续经营审计判断中的困难性和不确定性可能会使审计师容易受到来自客户管理层的压力,而独立的审计委员会可以在审计师与管理层存在争议时支持审计师,从而减轻审计师的这种压力。Carcello 和 Neal (2000)对那些在 1994 年处于财务困境的公司进行了研究,发现审计委员会中非独立董事的比例越高,审计师出具非标准持续经营审计报告的概率越低。他们在 2003 年又检验了 1988~1999 年样本会计师事务所出具非标准持续经营审计报告后审计师被解聘的情况,研究表明,审计委员会的独立性越强、管理知识结构越专业化且委员会成员持有的股权越少,那么它在审计师出具了非标准持续经营审计报告后能够更好地保护审计师不被公司解聘。

2.提供信息的类型和特点。在持续经营审计中,财务信息是评价公司持续经营能力的基础,同时一些非财务信息和管理层的相关信息对审计判断质量也有一定的影响。Vanstraelen (1999)认为,董事会年报中有关资产负债表日后的重要事项和对公司的发展产生重大影响的环境等方面的信息对持续经营审计判断的质量有一定影响。

三、法律环境方面的影响因素

1.诉讼环境。实证研究证明,诉讼风险越大,审计师对持续经营审计的判断越谨慎。比较 Louwers (1998)基于美国资料的研究和 Vanstraelen (2002)基于比利时资料的研究可以发现,美国审计师认为预期的诉讼风险比基于持续经营披露的不确定性所造成的潜在损失更为严重。也就是说,在美国的经济环境下,高诉讼率使得诉讼成为审计师执业时必须考虑的因素,此时审计师所面临的其他经济刺激就无足轻重了。这与理论研究 (Magee 和 Tseng,1990)和经验研究 (DeFond 和 Subramanyam,1999)的结论相一致。

2.相关法律与法规的完善程度。相关法律与法规和准则

的制定以及完善,在一定程度上增加了审计师的法律责任和社会责任,明确了其针对客户持续经营能力存在不确定性所应采取的措施,从而提高持续经营审计判断的质量。Kow 和 Killough (1990)以及 Venuti (2004)指出,在 SAS (审计准则公告)34 颁布之前,没有明确的规则帮助审计师评价公司的持续经营能力。但由于 SAS34 在一定程度上缺乏可操作性,因此于 1988 年被 SAS59 所取代。Citron 和 Taffler (2004)的研究结果表明,SAS600 颁布后,非标准持续经营审计报告明显增加,原因是这一准则与以前的审计准则相比摒弃了许多有争议的地方,使审计师更容易判断被审计单位的持续经营能力是否存在重大不确定性。

四、对我国持续经营审计的建议

我国《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》颁布以后,持续经营审计日益受到国内各方的关注。从现有的文献来看,有关持续经营审计方面的研究大致集中在推进持续经营审计的层面,对于持续经营审计判断质量影响因素的研究还寥寥无几。因此,国外在此领域已有的研究成果值得借鉴,这也正是本文的初衷。

第一,我国学者应更加关注会计师事务所复核过程中其他因素对审计师判断的影响。会计师事务所应在借鉴国外审计判断模型及辅助工具的基础上,结合我国市场经济的独特性和企业特征,开发并应用适应我国市场经济的持续经营审计判断的模型及辅助工具,从而提高我国会计师事务所持续经营审计判断的质量。

第二,审计委员会不仅能够完善公司的治理结构,保证公司内部审计的有效性,而且有助于审计师在持续经营审计过程中不受外界干扰,保持其独立性。由于审计委员会制度在我国还是一个新生事物,因此审计委员会的设置应成为学者们今后关注的重点。

第三,2006 年 2 月,中国注册会计师协会颁布了《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》,虽然它基本上与国际准则趋同,但是该准则中一些概念的界定仍然显得模糊,使得审计师在持续经营审计过程中需要更多的主观判断,影响了判断质量。因此,国内有关法律与法规的制定者应该进一步提高准则的可操作性,为审计师进行持续经营审计提供明确的指导。

第四,研究方法的应用。国外持续经营审计领域的研究大多采用了实证研究的方法,对于无法获取的相关信息,则采用实验研究或调查问卷等方法,再根据量化后的信息分析影响持续经营审计判断的因素。因此,我国学者今后在该领域的研究应更加广泛和深入地采用实证研究的方法,挖掘影响持续经营审计判断质量的因素,并从这些因素入手,找出规避审计风险、提高持续经营审计判断质量的途径与方法。

【注】本文为教育部人文社科项目(项目批准号:03JD630024)阶段性成果。

主要参考文献

Wright William F, Todd John. Computational Models as a Knowledge Management Tool: A Process Model of the Critical Judgments Made during Audit Planning. Journal of Information Systems, 2004; 18